

#### 42. Urteil vom 1. Juli 1922 i. S. Zufferey gegen den Staatsrat des Kantons Wallis.

Subjekt- oder Objektsteuer? Bestimmung eines kantonalen Einkommenssteuergesetzes, wonach der Schuldenabzug für die Hypothekarschulden nur zugelassen wird, wenn der Hypothekargläubiger im Kanton, nicht auch, wenn er in einem andern Kanton wohnt. Verfassungswidrigkeit dieser Bestimmung, weil sie gegen den Art. 4 in Verbindung mit dem Art. 46<sup>2</sup> BV verstösst. — Frage des Schuldenabzuges bei laufenden und speziell Wechselschulden.

A. — Am 15. Januar 1921 hat der Grosse Rat des Kantons Wallis ein Dekret über das kantonale Steuerwesen erlassen, dessen Absatz 1 des Art. 5 bestimmt:

« Der Vermögenssteuer unterliegt das gesamte Reinvermögen des Steuerpflichtigen. Zur Festsetzung des steuerbaren Vermögens werden von den Aktiven alle Hypothekar- und Chirographarschulden in Abzug gebracht, die mit Namen und Wohnort des Gläubigers angeführt sind, sofern dieser letztere (im Kanton, siehe den französischen Text) die Steuer auf die betreffenden Guthaben entrichtet oder aber davon auf Grund des Art. 55 des Finanzgesetzes enthoben ist. » Der erwähnte Artikel des Finanzgesetzes vom 10. November 1903 regelt die Fälle der Steuerbefreiung.

Der französische Text des Art. 5 Abs. 1 lautet wie folgt:

« L'impôt sur la fortune est calculé sur la fortune nette globale du contribuable. Pour fixer la fortune imposable, on déduit de l'actif toutes les dettes hypothécaires et chirographaires indiquées avec nom et domicile du créancier, pour autant que ce dernier paie l'impôt sur la fortune de dite créance dans le canton ou en est exonéré à teneur de l'art. 55 de la loi des Finances. »

B. — Der Beschwerdeführer Robert Zufferey, Eigentümer des Hotel Victoria in Brig und anderer Liegenschaften daselbst, wurde zur Kantonssteuer für 1921

mit 216,363 Fr. Grundbesitz eingeschätzt. Er verlangte, dass davon die auf den Liegenschaften lastenden Hypothekar-Schulden abgezogen würden, nämlich (abgesehen von einer nicht mehr in Frage stehenden zu Gunsten der Burgerschaft Brig): 1. 150,000 Fr. zu Gunsten der Schweizerischen Lebensversicherungs- und Rentenanstalt in Zürich; 2. zwei Hypothekkapitalien von 30,000 Fr. und 12,000 Fr. zu Gunsten der Brasserie Beauregard in Montreux. Im weitern beanspruchte er den Abzug einer Wechselschuld von 3000 Fr. gegenüber der Walliser Kantonalbank.

Auf die Weigerung der Einschätzungsbehörde, den Schuldenabzug vorzunehmen, wandte sich der Beschwerdeführer an das Finanzdepartement. Von diesem abgewiesen, rekurrierte er an den Staatsrat, mit dem Begehren, den Abzug sämtlicher Hypothekarschulden, eventuell doch jener gegenüber der Brasserie Beauregard zu verfügen. Er machte geltend: Ein Ausnahmefall für Hypothekarguthaben ausserkantonaler Gläubiger könne nicht geschaffen werden; alle Schweizer seien vor dem Gesetze gleich zu behandeln. Die Hypotheken der Brauerei Beauregard fielen übrigens unter das Dekret, weil diese Unternehmung im Kanton (Vermögens-) Steuern bezahle und ihren Industrieertrag besteuere. Die Wechselschuld von 3000 Fr. wird im Rechtsbegehren nicht erwähnt, wohl aber in der Begründung des Rekurses zusammen mit den Hypothekarschulden aufgezählt und bemerkt: « diese Schulden » seien nicht in Abzug gebracht worden; der Beschwerdeführer verlange « daher, dass die Hypothekarschulden in Abrechnung gebracht werden. »

C. — Durch Entscheid vom 10. Februar 1922 hat der Staatsrat den Rekurs im Sinne der Erwägungen abgewiesen, welch' letztere dahinlauten:

Dass das Hypothekarguthaben der Lebensversicherungs- und Rentenanstalt in Zürich im Kanton Wallis versteuert werde, sei nicht behauptet worden und auch

nicht der Fall. Danach aber sei der beanspruchte Schuldenabzug laut dem Art. 5 des Dekretes unzulässig. Diese Bestimmung verletze die verfassungsmässig garantierte Gleichheit vor dem Gesetze in keiner Weise. Er gewähre den Schuldenabzug nur, soweit die betreffenden Guthaben im Kanton versteuert werden, mache aber dabei keinen Unterschied, ob der Steuerpflichtige Kantonseinwohner oder kantonsfremder Schweizerbürger sei und behandle bei objektiv gleichen Voraussetzungen beide Steuerpflichtige rechtlich durchaus gleich. Von einer ungleichen Behandlung der Gläubiger aber könne nicht die Rede sein, da deren rechtliche Interessen durch den Art. 5 gar nicht berührt würden. Die Brasserie Beaugard sodann übe im Wallis keine industrielle Tätigkeit aus und entrichte denn auch in Wirklichkeit daselbst keine Industriesteuer. Entscheidend sei übrigens nach Art. 5 des Dekretes, ob der Gläubiger das betreffende Guthaben im Kanton versteuere, was bei der Brasserie auch nicht der Fall sei; sie bezahle Steuern nur für ihren Liegenschaftsbesitz im Kanton. Die Wechselschuld von 3000 Fr. endlich könne nicht abgezogen werden, weil die Kantonbank für ihre Wechselforderungen keine Vermögenssteuer entrichte.

D. — Gegen diesen Entscheid hat Zufferey gestützt auf die Art. 4 und 46 Abs. 2 BV und auf den (dem Art. 4 BV gleichlautenden) Art. 3 KV staatsrechtliche Beschwerde erhoben mit dem Antrage, den angefochtenen Entscheid aufzuheben und den verlangten Schuldenabzug allgemein oder eventuell doch hinsichtlich der Wechselschuld von 3000 Fr. zuzulassen. Der Beschwerdeführer macht geltend:

Der klare Gesetzestext des Hauptsatzes von Art. 5 des Dekretes, wonach die Steuer vom Reinvermögen erhoben werde, könne nicht durch die nebensächliche Bestimmung des zweiten Satzes ausser Kraft gesetzt werden. Ohne Gestattung des Schuldenabzuges sei

eine Besteuerung des Reinvermögens unmöglich und der zweite Satz sei so neben jenem ersten Hauptsatze « gar nicht denkbar ». Die Nichtzulassung des Abzuges öffne der Ungerechtigkeit und Ungleichheit Tür und Tor, indem zwei Kategorien Steuerpflichtiger geschaffen würden, solche deren Rein- und solche deren Bruttovermögen versteuert werde. Die letztern würden staatlich bestraft und langsam expropriert, weil sie, unter ihnen auch der Beschwerdeführer, bedeutende Schulden bei auswärtigen Gläubigern hätten kontrahieren müssen, in einem Kanton, der bis vor der Gründung der Kantonbank im Jahre 1916 dem grössten Geldinstitute, der frühern « Hypothekar- und Sparkasse », verboten habe, Privatdarlehen über 30,000 Fr. zu gewähren. Der Staatsrat selbst habe in einem Entscheide vom 31. Oktober 1919 darauf hingewiesen, wie die Liegenschaften der Hotelindustrie in den letzten Jahren im Werte gesunken seien; und nun lasse man nicht nur die bisherigen Katasterschätzungen unverändert in Kraft, sondern wolle sogar die progressive Besteuerung der Schulden einführen (der Art. 6 des Dekretes erklärt die Steuer als progressiv und stellt die Ansätze dafür auf). Endlich verletze der Art. 5, wie ihn der Staatsrat anwende, das Verbot der Doppelbesteuerung. Nach der bundesgerichtlichen Praxis seien grundpfandversicherte Forderungen zum beweglichen Vermögen zu rechnen und könnten daher nur am Wohnsitz des Gläubigers zur Besteuerung herangezogen werden. Indem der Kanton Wallis die hier in Frage stehenden besteuere, greife er entgegen Art. 46 Abs. 2 BV in die Steuerhoheit des Wohnsitzkantons über. Kein anderes der modernen kantonalen Steuergesetze noch die Steuerliteratur lasse eine Besteuerung des Reinvermögens unter gleichzeitigem Verbot des Schuldenabzuges zu. Hinsichtlich des Begehrens um Abzug der Wechselschuld werde darauf verwiesen, dass der in Art. 5 des Dekretes genannte Art. 55 des Finanzgesetzes als von

der Vermögenssteuer befreit unter anderm diejenigen erkläre, « welche auf Grund eines Spezialgesetzes enthoben » seien. Nun entbinde das Dekret vom 19. Mai 1916 betreffend die Errichtung der Kantonalbank in seinem Art. 6 diese von der Entrichtung jeglicher Steuer, also auch von einer solchen für ihre Wechselforderungen. Auch hier enthalte der verfassungsmässig nicht zu billigende Art. 5, so wie er heute als in Kraft bestehend angesehen werde, eine krasse Ungleichheit, da er nach seinem Wortlaut den Schuldenabzug für die Klienten der Kantonalbank zulasse, für jene der Privatbanken aber nicht.

*E.* — Der Staatsrat des Kantons Wallis beantragt Abweisung des Haupt- und des Eventualbegehrens der Beschwerde und führt hiefür aus :

Der Beschwerdeführer fechte nur die in seinem Entscheide dem Art. 5 gegebene Auslegung und Anwendung an und richte sich bloss indirekt gegen die Verfassungsmässigkeit des Artikels, so dass das Bundesgericht solche nicht zu prüfen habe und der Staatsrat nur unter Vorbehalt dessen auf diese Frage eintrete. Die Auslegung des Artikels anlangend, sei zunächst hervorzuheben, dass neben ihm als Grundlagen der Vermögensbesteuerung Art. 13 (— der die verschiedenen Steuerarten, Vermögens-, Einkommens-, Industriesteuer usw. aufzählt —) und Art. 14 des Finanzgesetzes von 1903 Geltung hätten. Der Art. 14 sei es, der in Verbindung mit den Artikeln 1 u. 3 des Gesetzes über die Kontrolle der Mobiliensteuer vom 19. Mai 1899 die der (Vermögens-) Besteuerung unterliegenden Werte bestimme und damit die eigentliche Grundlage für die Besteuerung schaffe. Von dieser nehme er die beweglichen Sachen, mit Ausnahme der Kapitalien aus, während sie, wenn man den Art. 5 des Dekretes für sich betrachte, ebenfalls der Besteuerung unterstünden. Dem Art. 5 nun komme eine doppelte Bedeutung zu : Einmal fasse er das Gesamtvermögen des Steuerpflichtigen zusammen und

unterstelle es der — nunmehr progressiven — Besteuerung in der Wohnsitzgemeinde, während früher das Immobilienvermögen die Kantonssteuer am Orte der gelegenen Sache bezahlt habe. Und sodann regle er die Frage des Schuldenabzuges, wobei der erste Satz allgemein die Besteuerung nur des Reinvermögens vorsehe, der zweite aber dieses Prinzip dahin beschränke, dass er den Schuldenabzug nur für die vom Gläubiger im Kanton besteuerten Guthaben zulasse. Die Fassung des Artikels erkläre sich aus seinem Werdegang : Der Entwurf des Staatsrates habe nämlich den Schuldenabzug allgemein, auch für die nicht im Kanton besteuerten Guthaben, zugelassen, mit der Einschränkung, dass für die — steuerfreien — Mobilienwerte ein entsprechender Betrag der Schulden nicht in Abzug kommen dürfe und dass für die Hypothekenschulden der Abzug nur bis zur Höhe des Katasterwertes gestattet werden solle. Erst auf Antrag der Kommission sei dann das im Entwurfe ziemlich rein zum Ausdruck gekommene System des Schuldenabzuges durchbrochen und die Möglichkeit des Abzuges auf die Schulden beschränkt worden, deren Gegenwert im Kanton besteuert werde. Über die Bedeutung des so abgeänderten Artikels habe sich der Grosse Rat durchaus Rechenschaft gegeben und trotz Anträgen auf allgemeine oder wenigstens ausgedehntere Zulassung des Abzuges an seinem Beschlusse festgehalten. Ein Widerspruch zwischen dem ersten und dem zweiten Satze des Artikels bestehe nicht. Der letztere als einschränkende, spezielle Bestimmung gehe eben der erstern, allgemeinen vor.

Hinsichtlich der indirekt behaupteten Verfassungswidrigkeit des Art. 5 werde eventuell geltend gemacht : Für die jetzige Fassung des Art. 5 habe der Gesetzgeber zwei Gründe als ausschlaggebend erachtet : Einmal das dringende Geldbedürfnis des Fiskus, für den die ausschliessliche Besteuerung des Reinvermögens (die der Staatsrat freilich als wirtschaftspolitisches Ideal

gelten"lasse) eine Verminderung des steuerpflichtigen Kapitals um rund einen Viertel bedeutet hätte. Und sodann der Umstand, dass das Mobilienvermögen, abgesehen von den Kapitalien, steuerfrei sei, was eine weitgehende Kompensation für die Beschränkung des Schuldenabzuges bilde, gerade auch im Falle des Beschwerdeführers, der grosse Werte in seinem Hotelinventar festgelegt habe. Das Bundesgericht habe die in Frage stehende Beschränkung des Schuldenabzuges schon mehrfach als mit dem Prinzip der Rechtsgleichheit vereinbar und als zulässigen Akt der kantonalen Souveränität erklärt, besonders in dem dem vorliegenden gleichartigen Rekursfalle der Gemeinde Vicques gegen den Kanton Bern (AS 31 I S. 45 ff.). Der Art. 5 behandle nicht Bürger in denselben Verhältnissen ungleich. Vielmehr sei der von ihm geschaffene Unterschied in der rechtlichen Behandlung in der Verschiedenheit der tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse begründet. Das Gesetz wolle lediglich alle unter die kantonale Steuerhoheit fallenden Vermögenswerte erfassen, da sie und deren Träger in der einen oder andern Weise auch die Polizei- und Wohlfahrtseinrichtungen des Staates in Anspruch nähmen. Wegen Doppelbesteuerung sich zu beschweren, sei der Beschwerdeführer nicht aktiv legitimiert. Auf seinem Immobilienvermögen entrichte er die Steuer nicht doppelt. Seinen ausserkantonalen Hypothekargläubigern aber fehle ein Rekursrecht, weil sie persönlich nicht betroffen würden, und ihre Beschwerde wäre materiell unbegründet, weil der Kanton Wallis keinen Steueranspruch gegen sie erhebe. Auch in diesem Zusammenhange werde auf das Urteil in Sachen der Gemeinde Vicques verwiesen.

Hinsichtlich der Wechselschuld endlich habe der Beschwerdeführer seinen Anspruch auf Abzug dadurch verwirkt, dass er ihn nicht schon bei der Abgabe seiner Steuererklärung, ja sogar nicht einmal im Rekursverfahren geltend gemacht habe. Materiell sei er un-

begründet: Es könne nicht im Sinne des Gesetzes liegen, die laufenden Schulden der Privaten zum Abzug zuzulassen, da ihre Guthaben auf laufender Rechnung ihrerseits der Steuer nicht unterworfen seien. Namentlich aber stehe der Kantonbank für ihre Wechselforderungen kein Steuerprivileg nach Art. 55 des Finanzgesetzes von 1903 und des Dekretes vom 19. Mai 1916 betreffend die Errichtung der Kantonbank zu. Sie gehöre zu den Bankinstituten, die nicht als Aktiengesellschaften oder Genossenschaften organisiert seien, und diese zahlten auf Grund des Art. 71 des Finanzgesetzes eine Vermögenssteuer nur für ihre grundversicherten Forderungen.

*Das Bundesgericht zieht in Erwägung:*

1. — Unhaltbar ist der erste Standpunkt des Beschwerdeführers, der Staatsrat des Kantons Wallis habe im angefochtenen Entscheide den Art. 5 des Steuerdekretes vom 15. Januar 1921 unrichtig ausgelegt und angewendet: Der erste Satz des Artikels, der das Prinzip der Versteuerung des Reinvermögens aufstellt, müsse dominieren und vor ihm könne der zweite Satz, soweit er Ausnahmen vom Schuldenabzug vorsehe und damit jenem Prinzip widerspreche, nicht bestehen. In Wirklichkeit ist die einzig mögliche Auslegung die, dass die Geltung des zuerst ausgesprochenen Grundsatzes durch die nachherige Regelung des Schuldenabzuges im zweiten Satze eingeschränkt werden will; denn es geht unmöglich an, den diese Regelung enthaltenden Textteil einfach als unwesentlich bei Seite zu lassen. Zu dieser Auslegung einer nur unvollständigen Anwendbarkeit des Prinzips nötigt der ganze Wortlaut des Artikels und sie wird zudem bekräftigt durch den Werdegang der Bestimmung, wie dies der Staatsrat zutreffend dargetan hat (oben E. der Fakta).

2. — Andererseits lässt sich der Auffassung des Staatsrates nicht beipflichten, der Beschwerdeführer habe

den Entscheid vom 10. Februar 1922 nur mittelbar, im Zusammenhang mit der Frage seiner Auslegung, und damit nicht gültig als verfassungswidrig angefochten. Der Beschwerdeführer erklärt ausdrücklich, dass er gestützt auf die Art. 4 u. 46 Abs. 2 BV seine Beschwerde erhebe, und deren Begründung lautet auch in dem Sinne, dass diese Verfassungsbestimmungen, sowie der dem Art. 4 BV entsprechende Art. 3 KV, durch den Art. 5 des Dekretes verletzt würden. Allerdings ficht er den Art. 5 nicht als solchen, mit dem Begehren, ihn aufzuheben, als verfassungswidrig an (wofür in der Tat die Beschwerdefrist schon längst abgelaufen wäre), sondern er wendet sich nur dagegen, dass der Artikel durch den angefochtenen Entscheid auf ihn angewendet worden ist, und verlangt lediglich die Aufhebung des Entscheides und als Folge davon die Zulassung des von den kantonalen Instanzen auf Grund des Art. 5 verweigerten Schuldenabzuges. In diesem Sinne aber hat er seine Eingabe an das Bundesgericht als staatsrechtliche Beschwerde gültig begründet.

3. — In der Sache selbst ist davon auszugehen, dass der Art. 5 des Dekretes, auf den der Staatsrat die streitigen Steueransprüche stützt, eine Personal- (Subjekt-) und keine Objektsteuer einführt. Gegenstand der Besteuerung bildet im Grundsätze das gesamte Vermögen des Steuerpflichtigen und zwar das Reinvermögen (der nach Abzug der Passiven von den Aktiven verbleibende Vermögenswert). Der Wortlaut des ersten Teiles der Bestimmung (« das gesamte Reinvermögen », « la fortune nette globale ») stellt das ausser Zweifel. Andererseits erfährt der aufgestellte Grundsatz bei seiner nähern Ausführung nach zwei Richtungen Einschränkungen: Was die Universalität der zur Steuer herangezogenen Vermögens-Objekte anlangt, so ergibt sich aus den Ausführungen des Staatsrates (oben E. der Fakta), dass der Art. 5 in Verbindung mit den noch weiter geltenden Vorschriften des Art. 14 des Finanzgesetzes vom 10. November 1903 und der Art. 1 u. 3 des Gesetzes

über die Kontrolle der Mobiliensteuer vom 19. Mai 1899 ausgelegt werden muss und daher gegenüber seinem Wortlaut enger aufzufassen ist, dahin nämlich, dass die Besteuerung nicht auch das Mobilienvermögen im engeren Sinne, die beweglichen körperlichen Sachgüter im Gegensatz zu den Forderungen und sonstigen Kapitalien, erfasst. Am Charakter der Steuer aber als einer Subjektsteuer und sogar an ihrer grundsätzlich universellen Natur vermag das nichts zu ändern und sie nicht aus einer Subjekt- zu einer Objektsteuer zu machen. Der Staatsrat selbst hebt denn auch bei der Erörterung des Art. 5 als Haupteigenschaft der darin aufgestellten Steuer hervor, dass sie eine « das Gesamtvermögen des Steuerpflichtigen zusammenfassende » Steuer sei. Was sodann andererseits ihren Charakter als Reinvermögenssteuer anbetrifft, so führt der Art. 5 eine wesentliche Einschränkung im Sinne der Annäherung an eine Besteuerung des Bruttovermögens (AS 40 I S. 68) ein, indem er den für die Besteuerung des Reinvermögens erforderlichen Schuldenabzug nicht allgemein zulässt, sondern ihn einer Kategorie von Steuerpflichtigen versagt, jenen, deren Gläubiger ausser Kantons wohnen. Keine Einschränkung, sondern eine Bestätigung des Grundsatzes der Reinvermögensbesteuerung bedeutet dagegen die — hier nur in einem Nebenpunkt (unter Erwägung 6) in Betracht kommende — Vorschrift des Art. 5, wonach der Steuerpflichtige die Schuld abziehen kann, von deren Besteuerung sein Gläubiger auf Grund von Art. 55 des Finanzgesetzes, also auf Grund einer ihm Kraft Spezialgesetzes zustehenden Steuerbefreiung, enthoben ist. Damit wird ausgesprochen, dass die Befreiung des Gläubigers von der Steuerpflicht nicht etwa die Bedeutung einer Überwälzung dieser Pflicht auf den Schuldner haben solle, in der Weise, dass der letztere infolge einer Verweigerung des Abzuges der steuerfreien Schuld seinerseits eine grössere Steuerlast tragen müsste.

4. — Der Beschwerdeführer gehört nun zu den Steuer-

pflichtigen, die Schuldner auswärtiger (Hypothekar-) Gläubiger sind und denen gegenüber allein der Art. 5 eine Ausnahme von der Gestattung des Schuldenabzuges macht. Es fragt sich, ob er diese Ausnahmebehandlung der erwähnten Kategorie von Steuerpflichtigen mit Recht als verfassungswidrig rüge.

Nun befindet sie sich zunächst jedenfalls in Widerspruch zu dem der Reinvermögensbesteuerung zu Grunde liegenden Gedanken, dass die zu Besteuernden nach dem Masstabe ihrer Leistungsfähigkeit zu belasten seien. Dieser Gedanke wird durch die Verweigerung des Schuldenabzuges aufgegeben. Eine solche Abweichung vom Grundgedanken der durch den Art. 5 eingeführten allgemeinen Steuer bildet aber für den davon Betroffenen eine Ungleichheit der Behandlung, die als unbillig empfunden werden muss; es widerspricht dem Gerechtigkeitsgefühl, wenn bei einer Auferlegung öffentlicher Lasten, bei der als allgemeiner Masstab die Tragfähigkeit der zu Belastenden erklärt wird, dieser Masstab gegenüber einzelnen Beteiligten trotzdem nicht zur Anwendung kommt und sie im Verhältnis zu allen andern Beteiligten schwerer belastet werden. Zur Rechtfertigung beruft sich der Staatsrat freilich darauf, dass das Gesetz damit lediglich alle unter die kantonale Steuerhoheit fallenden Vermögenswerte erfassen wolle, da sie und deren Träger in der einen oder andern Weise auch die Polizei- und Wohlfahrtseinrichtungen des Staates in Anspruch nähmen. Aber diese Behauptung sowohl als die ihr gegebene Begründung können nicht als stichhaltig gelten: Der Art. 5 will in Wirklichkeit die Forderungen auswärtiger Gläubiger, die Chirographarforderungen und auch die Hypothekarforderungen als solche (im Unterschiede vom Grundpfand), nicht als Steuerobjekte erfassen und er kann es auch nicht, wie unten in Erwägung 5 noch auszuführen ist. Nach der von ihm getroffenen Regelung soll vielmehr der Betrag, der als Steuer nicht

erhältlich ist, weil das Vermögenssubjekt und -objekt, der Forderungsgläubiger und die Forderung, ausserhalb der kantonalen Steuerhoheit sind, von dem ihr unterliegenden Forderungsschuldner ersetzt werden, obwohl für ihn das Steuerobjekt kein Aktivum sondern ein Passivum bildet. Den Ersatz für den unerhältlichen Betrag holt sich der besteuerte Staat bei der Chirographarforderung aus dem schuldnerischen Vermögen im allgemeinen und bei der Hypothekarforderung in erster Linie aus dem Grundpfande heraus, in der Weise, dass er den Schuldenabzug verweigert und damit das Vermögen des Schuldners, verglichen mit dem der andern Steuerpflichtigen, stärker als bei Anwendung des Masstabes der Leistungsfähigkeit, mit der Steuer belastet. Allerdings nimmt der so besteuerte Schuldner mit seinem ganzen Vermögen und im besondern auch mit dem hypothekbelasteten Grundstück an den staatlichen Schutz- und Wohlfahrtseinrichtungen teil; aber das gleiche gilt auch für die Schuldner, deren Gläubiger im Kanton wohnen, und doch wird ihnen nicht zugemutet, an Stelle ihrer Gläubiger in Form einer Erhöhung des versteuerbaren Gesamtvermögensbetrages zu bezahlen. Und endlich hält auch die Einwendung nicht Stand, der Staat müsse, da sich sein Besteuerungsrecht nicht auf die Forderungen auswärtiger Gläubiger erstrecke, es entsprechend mehr auf das für sie haftende Vermögen der Schuldner ausdehnen können. Er bewirkt die volle Besteuerung bei den Forderungen der innerkantonalen Gläubiger auf dem Wege, dass er die Forderungen selbst besteuert und für den ihnen entsprechenden Betrag das schuldnerische Vermögen und bei Hypothekarforderungen im besondern das Grundpfand steuerfrei lässt. Diese Steuerfreiheit aber muss er auch den Schuldnern auswärts wohnender Gläubiger gewähren, will er sie den andern Schuldnern gleichstellen und sie nicht dafür, dass diese Gläubiger seiner Besteuerung nicht erreichbar sind, aufkommen

lassen, indem er die Steuerpflicht durch Verweigerung des Schuldenabzuges auf sie überwälzt.

Hiernach erfährt also der Beschwerdeführer in seiner Eigenschaft als Schuldner eines ausserkantonalen Hypothekgläubigers und Eigentümer des Grundpfandes durch den Art. 5 eine ungleiche Behandlung, und sie ist um so stossender, wenn, wie wohl der Fall, seine Hypothekschuld schon vor dem Inkrafttreten des Art. 5 begründet wurde und er sich also unabhängig von seinem Willen in der tatsächlichen Lage befindet, an die der Art. 5 die steuerrechtliche Mehrbelastung anknüpft.

Ob alle Voraussetzungen vorliegen, um die ungleiche Behandlung einzig auf Grund des Art. 4 BV (bezw. des entsprechenden Art. 3 KV) als verfassungswidrig bezeichnen zu müssen und ob sich also der angefochtene Entscheid schon vom innerkantonalen Gesichtspunkte aus betrachtet, unabhängig von den zwischenkantonalen Beziehungen steuerrechtlicher Natur, nicht aufrecht erhalten lasse, mag dahingestellt bleiben. Jedenfalls erweist er sich, wie die spätern Ausführungen dartun, als verfassungswidrig, wenn man auch diese Rechtsbeziehungen mit in Betracht zieht, also den Art. 46 Abs. 2 BV der Beurteilung des Falles mit zu Grunde legt. Damit kann dann auch die nicht zur Entscheidung stehende Frage ausser Erörterung bleiben, wie es sich mit dem Abzuge von Forderungen im Auslande wohnender Gläubiger verhalte.

5. — Beurteilt man die Beschwerde vom angegebenen Gesichtspunkte aus, so ist massgebend der aus Art. 46 Abs. 2 BV sich ergebende steuerrechtliche Satz, dass Forderungen, mit Einschluss der grundpfändlich versicherten, zum beweglichen Vermögen zu rechnen und als solches da zu versteuern sind, wo der Gläubiger seinen Wohnsitz hat, und dass somit dem Kanton, wo der Schuldner wohnt oder das Grundpfand liegt, an der Forderung als Vermögenobjekt kein Besteuerungsrecht zusteht. An diesem Satze hat das Bundes-

gericht, nachdem ihn schon die vorherige bundesrätliche Praxis (Entscheide vom 28. Oktober 1864 i. S. Paris und vom 18. Juli 1866 in Sachen Tavel) als Norm in Doppelbesteuerungssachen anerkannt hatte, von Anfang an festgehalten (s. z. B. EBG 4 S. 338 Erw. 2, S. 529; 5 S. 150; 6 S. 348; 9 S. 16) und ihn auch noch in den letzten Jahren ausdrücklich bestätigt, so besonders in den Entscheiden i. S. Mühlemann, AS 41 S. 187 und i. S. Hautle 43 I S. 195/96. Der Staatsrat des Kantons Wallis zieht denn auch die Richtigkeit dieses Satzes nicht in Zweifel und bestreitet ferner nicht, dass er auch dem angefochtenen Art. 5 des Dekretes zu Grunde liegt, dass also zu dem « gesamten Reinvermögen » (dem fortune nette globale), das der Artikel der Besteuerung unterstellt, die Forderungen der in andern Kantonen wohnhaften Gläubiger nicht gehören und hinsichtlich dieser Forderungen die Steuerhoheit der Wohnsitzkantone gewahrt bleibt.

Aus der erwähnten bundesrechtlichen Kompetenznorm ergibt sich aber nicht allein, dass der ausserkantonale Gläubiger sich eine Besteuerung seiner Forderung im Wohnsitzkanton seines Schuldners nicht gefallen zu lassen braucht. Vielmehr will sie auch den innerkantonalen Schuldner vor einer ihrem Sinne und Zwecke widersprechenden Mehrbelastung bei der Vermögensbesteuerung und einer darin liegenden ungleichen Behandlung im Verhältnisse zu den andern Steuerpflichtigen schützen: Wenn sie den ausserkantonalen Gläubiger vor Doppelbesteuerung bewahrt, so soll das nicht auf Kosten des innerkantonalen Schuldners geschehen. Dessen Wohnsitzkanton genügt den Anforderungen des Art. 46 BV nicht schon damit, dass er vom ausserkantonalen Gläubiger keine Steuer beansprucht und so vor der Steuerhoheit seines Wohnsitzkantones zurücktritt. Er darf auch nicht, um sich für den ihm daraus entstehenden Steuerausfall zu decken, sich an den seiner Steuerhoheit unterstehenden Schuldner

halten und ihm eine Mehrsteuer in der Weise auferlegen, dass er bei der Vermögensbesteuerung ihm gegenüber das System des Schuldenabzuges nicht mehr, wie gegenüber den andern Steuerpflichtigen, durchfährt, sondern ihm den Abzug seiner Schuld an den ausserkantonalen Gläubiger verweigert. Wenn nicht rechtlich, so doch dem wirtschaftlichen Erfolge nach, kommt das grundsätzlich, und wohl auch mehr oder weniger der Höhe des auferlegten Mehrbetrages nach, auf das nämliche hinaus, wie wenn er die Forderung selbst in der Person des Schuldners als für den Steuerbetrag haftbaren Dritten besteuern würde (s. unten im folgenden Absatz). Eine solche Mehrbelastung des Schuldners aus dem Grunde, weil sein Gläubiger als Steuersubjekt rechtlich und meistens auch tatsächlich nicht fassbar ist, verträgt sich mit dem Art. 46 nicht. Liegt nun nach dem oben Gesagten (Erw. 4) schon unabhängig von dieser Verfassungsbestimmung darin, dass dem Schuldner ausserkantonalen Forderungen im Gegensatz zu allen andern Schuldnern der Schuldenabzug versagt wird, eine stossende Ungleichheit, so erweist sich diese zugleich als Verletzung einer bundesrechtlichen Norm in Doppelbesteuerungssachen, und damit ist für den betroffenen Schuldner in interkantonalen Beziehung ein verfassungsmässiges Recht auf Gleichbehandlung mit den andern vermögenssteuerpflichtigen Schuldnern gegeben. Im vorliegenden Falle äussert sich dieses Recht, nachdem der Art. 5 des Dekretes mangels Anfechtung als solcher in Kraft erwachsen ist, als Anspruch auf Aufhebung des Steuerentscheides, den der Staatsrat gegenüber dem Beschwerdeführer auf Grund des Art. 5 ausgefällt hat. Die Beschwerde ist hiernach aus Art. 46 Abs. 2 in Verbindung mit Art. 4 BV gutzuheissen.

Die vorliegende Lösung der Streitfrage bildet nur eine notwendige Folgerung aus dem erwähnten bundesrechtlichen Satze, der für die Forderungen, bei denen

Gläubiger und Schuldner in verschiedenen Kantonen wohnen, die Besteuerungskompetenz regelt. Sie steht aber auch in Übereinstimmung mit den bundesgerichtlichen Entscheidungen, die bereits in ähnlichen Fragen auf Grund jenes Satzes den Art. 46 Abs. 2 anzuwenden und seinem Inhalte nach zu entwickeln hatten. So hat das Bundesgericht schon im Urteile i. S. Bucher und Durrer vom 16. Mai 1878 (4 S. 338/39), ebenfalls auf die Beschwerde der beteiligten Hypothekarschuldner hin, ausgesprochen: es liege eine unzulässige Doppelbesteuerung, die einen Eingriff in die Souveränität des Wohnsitzkantons des Hypothekargläubigers in sich schliesse, vor, wenn bei der Vermögensbesteuerung der Hypothekarschuldner zur Versteuerung der auch vom Wohnsitzkanton des Gläubigers als Steuerobjekt beanspruchten Forderung verhalten werde. Und im Falle Hauser (AS 6 S. 348) hat es, wiederum zum Schutze des sich beschwerenden Grundpfandschuldners, erkannt: wegen des bundesrechtlichen Verbotes der Doppelbesteuerung dürfe sein Wohnsitzkanton die Steuer für die versicherte Forderung nicht von ihm als Grundeigentümer erheben, auch nicht, wenn er nach der kantonalen Steuergesetzgebung lediglich den Gläubiger in der Steuerentrichtung vertrete, die Steuer also nicht für sich bezahle und sie vom Hypothekarzinse abziehen dürfe. An dieser Rechtsprechung (der sich der Fall Stadlin, AS 4 S. 526, beifügen lässt), hat das Gericht noch vor kurzem im Entscheide i. S. Hautle (AS 43 S. 196) festgehalten und erklärt: die auf die Hypothekarforderung entfallende Grundsteuerquote dürfe nicht vom Grundeigentümer (mit der kantonalrechtlich vorgesehenen Einräumung des Rechtes zum Abzuge vom Zins) erhoben werden; ansonst müsste er diesen Steuerbetrag, dessen Abwälzung sich der Grundpfandgläubiger von Bundeswegen nicht gefallen zu lassen brauche, an sich tragen und er würde dadurch infolge der interkantonalen Beziehung des Steuerfalles stärker belastet,



als ohne diese und als das kantonale Steuerrecht selbst es vorsehe.

Vor den bisherigen Ausführungen vermag auch die Berufung des Staatsrates auf den Bundesgerichtsentscheid in Sachen Commune de Vicques gegen Berne vom 8. Februar 1905 (AS 31 I S. 45 ff.) nicht Stand zu halten. Dieser Entscheid hat für den vorliegenden Fall insofern keine präjudizielle Bedeutung, als es sich damals darum handelte, die Grundsteuer, nicht, wie hier, die Vermögenssteuer, vom Hypothekarschuldner zu erheben und daher nicht, wie jetzt, der Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit in Frage war. Im übrigen aber lässt sich zweifeln, ob angesichts der vorstehenden Ausführungen und der Entwicklung, die die bundesgerichtliche Rechtsprechung in Doppelbesteuerungssachen seither erfahren hat, auch in Ansehung der Grundsteuer als einer Objektsteuer der vom Bundesgericht im Falle Vicques und anderswo (AS 7 S. 205; 14 S. 153) vertretene Standpunkt noch haltbar sei, es gehe verfassungsmässig an, den Grundeigentümern den Schuldenabzug nur für Forderungen im Kantone wohnender Hypothekargläubiger zu gestatten. Ohne einer spätern endgültigen Beurteilung der Frage vorzugreifen, mag hier immerhin darauf hingewiesen werden, dass der Entscheid Vicques jenen bundesrechtlichen Satz, der das Besteuerungsrecht für die Hypothekarforderungen dem Wohnsitzkanton des Gläubigers zuspricht, ausser Erörterung lässt und dass er noch auf der alten Praxis beruht, die dem Kanton des gelegenen Grundstückes in Steuersachen unbeschränkte Souveränität zuerkannte. Die seitherige Rechtsprechung hat aber diese Souveränität zu Gunsten der Steuerhoheit des gläubigerischen Wohnsitzkantons wesentlich eingeschränkt und eine durch den Art. 46 Abs. 2 geforderte, den gerechten Ansprüchen aller Beteiligten besser Rechnung tragender Abgrenzung der Steuerhoheiten vorgenommen (39 I S. 347 ff., 577 ff.; 40 I S. 56 ff.; 41 I S. 420; 34 I S. 195 ff.).

Der Staatsrat des Kantons Wallis hebt endlich noch besonders hervor, dass die Zulassung des Schuldenabzuges für die Forderungen ausserkantonaler Gläubiger eine grosse Schmälerung der finanziellen Einnahmen des Kantons zur Folge haben müsse. Das Bundesgericht übersieht die Bedeutung dieses Umstandes nicht. Rechtlich kann er aber nicht als wesentlich ins Gewicht fallen, nachdem die Lösung der streitigen Rechtsfrage im oben erörterten Sinne sich als die einzige erweist, die dem Anspruche des Beschwerdeführers auf gerechte Beurteilung des Falles und der Forderung einer sachgemässen und folgerichtigen Durchführung der geltenden Rechtsgrundsätze in Doppelbesteuerungssachen genüge leistet. Nach den Angaben des Staatsrates selbst (oben E. der Fakta) hat übrigens sein Entwurf zum Dekrete den Schuldenabzug auch für die Forderungen auswärtiger Gläubiger gewährt und es dürfte so auch auf dieser, verfassungsmässig einzig geeigneten Grundlage sich eine die finanziellen Interessen des Kantons wahrende Regelung der Materie finden lassen.

6. — Was endlich das Begehren um Abzug der Wechselschuld gegenüber der Walliser Kantonalbank anbetrifft, so ist vorab die Einwendung des Staatsrates unbegründet, der Rekurrent habe sein Recht zur Beschwerde an das Bundesgericht verwirkt, weil er den Abzug dieser Schuld nicht schon in seiner Steuererklärung, ja nicht einmal vor der kantonalen Rekursinstanz verlangt habe. Trotz dessen ist der Staatsrat bei seiner Entscheidung auch auf dieses Begehren eingetreten und hat es materiell beurteilt. Seine Beurteilung muss daher ebenfalls zum Gegenstand der Beschwerde an das Bundesgericht gemacht werden können. Sie geht auf Abweisung des fraglichen Begehrens und zwar mit der Begründung, der Abzug sei nicht zuzulassen, weil die Kantonalbank für ihre Wechselforderungen keine Vermögenssteuer entrichte. Es mag dahingestellt bleiben, ob diese Begründung auf einer Anwendung und Auslegung des den Schuldenabzug

regelnden Art. 5 des Dekretes beruhe, die vor dem Art. 4 BV bestehen kann. Vor Bundesgericht erklärt nämlich der Staatsrat hinsichtlich dieses Streitpunktes im weitern noch, es liege nicht im Sinne des Gesetzes, die laufenden Schulden Privater zum Abzuge zuzulassen, da anderseits auch ihre Guthaben auf laufender Rechnung der Steuer nicht unterworfen seien. Aus dem Wortlaute des Art. 5 lässt sich für diese Behandlung der laufenden Schulden und Guthaben allerdings nichts entnehmen; immerhin scheint die Entstehungsgeschichte des Artikels im gewissen Sinne dafür zu sprechen (siehe Voten Briand und Chastonay in der Grossratsitzung vom 15. Januar 1921, Amtl. Bulletin S. 92 und 93). Jedenfalls aber kann eine solche Anwendung und Durchführung des Artikels nicht als willkürlich gelten. Es lassen sich sachliche Gründe dafür anführen. Namentlich handelt es sich bei den laufenden Guthaben und Schulden vielfach um verhältnismässig unbedeutende Vermögensobjekte, deren Feststellung nach Bestand und Umfang das Steuerverfahren unverhältnismässig erschweren kann, so dass es sich rechtfertigen mag, sie ausserhalb dieses Verfahrens zu lassen, in der Annahme, Guthaben und Schulden werden sich bei den einzelnen Steuerpflichtigen im Durchschnitt mehr oder weniger ausgleichen. Bei den Wechselforderungen kommt noch dazu, dass ihnen nicht immer eine materielle Schuld als persönliches Passivum des Wechselverpflichteten zu Grunde liegt.

*Demnach erkennt das Bundesgericht:*

Die Beschwerde wird begründet erklärt, soweit der Beschwerdeführer den Schuldenabzug für die drei Hypotheken von zusammen 192,000 Fr. verlangt, und in diesem Umfange wird der angefochtene Entscheid aufgehoben. Im übrigen, soweit die Beschwerde auch auf Abzug der Wechelschuld von 3000 Fr. geht, wird sie abgewiesen und der angefochtene Entscheid aufrecht erhalten.

**43. Urteil vom 14. Juli 1922**

**i. S. Bötsch gegen Bern, eventuell Baselstadt und Zürich.**

Beschwerde aus Art. 46 Abs. 2 BV. Rekursfrist und rekursfähige kantonale Entscheide. Begehren des ausserkantonalen Liegenschaftseigentümers auf Abzug eines proportionalen Teiles seiner Gesamtschulden vom Steuerwerte der Liegenschaft. Unbegründetheit dieses Anspruches, wenn das Steuersystem des Liegenschaftskantons allgemein nicht dasjenige der Reinvermögensbesteuerung, sondern einer Kombination von Objektsteuern ist, bei dem andere als auf dem betreffenden Grundstücke pfandversicherte Schulden überhaupt nicht, auch nicht bei der Besteuerung des beweglichen Vermögens abgezogen werden können, selbst wenn der Pflichtige im Kanton wohnt.

A. — Nach Art. 1 des bernischen Gesetzes betreffend die direkten Staats- und Gemeindesteuern vom 7. Juli 1918 (StG) bestehen die direkten Staatssteuern aus der Vermögenssteuer und der Einkommenssteuer. Die Vermögenssteuer wird nach Art. 4 erhoben: 1. von dem im Kanton gelegenen Grundeigentum (Gebäude, Grund und Boden); 2. von den im Kanton nutzbar gemachten Wasserkraften; 3. von den auf steuerpflichtigem Grundeigentum pfandversicherten verzinslichen Kapital- und Rentenforderungen (von diesen jedoch (Art. 6) nur, wenn der Inhaber seinen Wohnsitz oder Geschäftssitz im Kanton Bern hat). Als « massgebend für die Veranlagung » erklärt Art. 8 bei Grundeigentum und Wasserkraften die Grundsteuerschätzung, bei Kapitalien den Betrag der Forderung. Von der Grundsteuerschätzung des steuerpflichtigen Grundeigentums kann der Betrag der auf das letztere grundpfändlich versicherten Kapital- und Rentenforderungen, für welche der Grundeigentümer selbst Zins oder Rente zu entrichten hat, abgezogen werden, sofern Kapital oder Rente der Vermögenssteuer im Kanton unterliegen (Art. 9). Die Grundsteuerschätzung gilt einmal festgesetzt auf unbestimmte Zeit, bis zur nächsten vom Grossen Rate angeordneten Hauptrevision: in der Zwischenzeit findet eine Be-